

A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em Panificação**Cost accounting as a tool in sales price formation in a bakery industry**

DOI:10.34117/bjdv5n9-161

Recebimento dos originais: 20/08/2019

Aceitação para publicação: 24/09/2019

Iago Carvalho Rocha

Graduado em Ciências Contábeis pela UERN.

Endereço: Av. Presidente Dutra, 1952, Alto de São Manoel, Mossoró, Brasil.

E-mail: iagocarvalhorocha@hotmail.com

Auris Martins de Oliveira

Doutorando em Ciências Contábeis pela UNISINOS-RS. Docente do Departamento de Ciências Contábeis da UERN.

Endereço: Av. Prof. Antonio Campos, S/N, Costa e Silva, Mossoró-RN, Brasil.

E-mail: aurismartins@uern.br

Francisco Igo Leite Soares

Mestre em Engenharia de Petróleo e Gás pela UNP-RN. Docente da Universidade Federal do Oeste do Pará – UFOPA.

Endereço: Rua Dr. Pedro Vicente, nº 270, Luanda, Alenquer/PA, Brasil.

E-mail:francisco.soares@ufopa.edu.br

Glauce Vitor da Silva

Mestra em Ciências Ambientais pela UEPA-PA. Docente da Universidade Federal do Oeste do Pará – UFOPA.

Endereço: Rua Pedro Vicente, nº 270, Luanda, Alenquer/PA, Brasil.

E-mail:maiglauce.silva@ufopa.edu.br

Adriana Martins Oliveira

Doutora em Administração pela PUC-PR. Docente do Departamento de Ciências Contábeis da UERN.

Endereço: Av. Prof. Antonio Campos, s/n, Costa e Silva, Mossoró/RN, Brasil.

E-mail:adrianamartins@uern.br

Rosângela Queiroz Souza Valdevino

Mestra em Administração – UNIFOR-CE. Doutoranda em Administração pela UNIFOR-CE. Docente do Departamento de Ciências Contábeis da UERN.

Endereço: Av. Prof. Antonio Campos, S/N, Costa e Silva, Mossoró/RN, Brasil.

E-mail: rosangelavaldevino@uern.br

Mário César Sousa de Oliveira

Mestre em Gestão Pública - UFPE. Docente da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA.

Endereço: Rua Rio Grande do Sul, S/N, Centro, Rondon do Pará/PA, Brasil.
E-mail: mcesar@unifesspa.edu.br

RESUMO

A panificação está entre os seis maiores segmentos industriais do país e segundo em alimentos prontos. No entanto, em decorrência de problemas conjunturais na economia, tais como a perda do poder de consumo e a concorrência acirrada, a busca pela redução dos custos, é fator crucial para a sobrevivência no mercado. Neste sentido, o estudo teve o objetivo de identificar qual a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda em uma indústria de panificação. Trata-se de um estudo de caso, cujos dados foram coletados através de análise documental e entrevista semiestruturada aplicada ao gerente do estabelecimento, e tratados por meio de planilha eletrônica do *Microsoft Excel*. Os resultados demonstraram que a contabilidade de custos além de detalhar e compilar os custos e despesas dos produtos é um importante instrumento para entender a formação do preço de venda e outros indicadores como a margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Assim sendo, verificou-se que todos os produtos estão com os preços acima do preço mínimo (custo alvo), porém apenas um está com o preço acima do preço orientativo.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Preço de venda. Indústria de panificação.

ABSTRACT

Bakery is among the six largest industrial segments in the country and second in ready foods. However, due to cyclical problems in the economy, such as loss of consumer power and fierce competition, the pursuit of cost reduction is a crucial factor for market survival. In this sense, the study aimed to identify the contribution of cost accounting to sales price formation in a bakery industry. This is a case study, whose data were collected through document analysis and semi-structured interviews applied to the establishment manager, and treated through a Microsoft Excel spreadsheet. The results showed that cost accounting, in addition to detailing and compiling product costs and expenses, is an important tool to understand sales price formation and other indicators such as contribution margin and breakeven point. Therefore, it was found that all products are priced above the minimum price (target cost), but only one is priced above the guide price.

keywords: Cost accounting, sale price, bakery industry

1 INTRODUÇÃO

As empresas de panificação, que englobam padarias e confeitarias, enquadram-se no setor de comércio varejista de produtos alimentícios. Esse setor compreende atualmente 623.524 empresas, representando 3,02% das empresas ativas no Brasil com um aumento de 6,70% em relação a 2017. Já no estado do Rio Grande do Norte, atualmente há 11.897 empresas ativas, que corresponde a 4,79% das empresas ativas no estado com um aumento de 6,60% em relação a 2017 (EMPRESOMETRO, 2018).

Na indústria da panificação os fatores que mais contribuem para esse incremento, em especial, são a retomada da frequência do consumidor aos pontos de venda e a permanência do crescimento de faturamentos dos produtos de fabricação própria (ABIP, 2018).

Segundo a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP), em 2014, as empresas de panificação tinham uma participação de 36,2% na composição do parque industrial e de 7% nas indústrias de transformação.

O cenário da panificação vem crescendo e tem mostrado aumentos significativos em faturamento e produção própria. De acordo com dados levantados pelo Instituto Técnico de Panificação e Confeitaria (ITPC), em 2017, o segmento da panificação projetou um crescimento na ordem de 3,2% (sem descontar a inflação), o que equivaleria a um faturamento de R\$ 90,3 bilhões. Em relação a 2017, o setor de comércio varejista de produtos alimentícios aumentou 6,70% e, de 2016 a 2017, 7,83% (EMPRESOMETRO, 2018).

O setor caracteriza-se pela alta concorrência, já que muitos estão ofertando o mesmo serviço sem muita ou quase nenhuma diferenciação, sendo os supermercados os principais concorrentes. (RONCATO, 2014).

Conforme a ABIP e o ITPC (2014), para buscar a diferenciação frente a concorrência, a criação e oferta de novos serviços para estabelecimentos como cafés, lanchonetes, produtos assados na hora e até variações de receitas, vem transformando as padarias em verdadeiros “Centros Gastronômicos”, para atender seus clientes. Porém para determinar quais áreas e produtos deve-se investir, é necessário possuir em mãos um controle financeiro de custos e o retorno financeiro que determinado produto ou serviço irá trazer.

Os sistemas de custeio fornecem informações indispensáveis para as tomadas de decisões. Assim, a contabilidade de custos é uma ferramenta para a tomada de decisões e a determinação do custo dos produtos é essencial para a fixação de preços, além da análise de rentabilidade, avaliação dos estoques, etc. (MELO e PIETRO, 2013). Conforme afirma Niederle (2012), para as organizações que desejam resultado positivo diante da concorrência no mercado é necessário que o lucro desejado seja alcançado com o máximo de produção e com o mínimo de custo e perda.

Dessa forma o gerenciamento dos custos torna-se indispensável para o gestor não tomar decisões equivocadas e evitar prejuízos. Conforme Pinto (2011), o controle dos custos é fundamental para as decisões dos gestores, principalmente para aquelas organizações que precisam competir com preços baixos ou margem de contribuição reduzida. Portanto, a contabilidade de custos é ferramenta essencial para apurar os custos e aplicá-los de forma mais

precisa. O gestor deve priorizar o uso dessa ferramenta em suas decisões a fim uma melhor gestão administrativa e financeira.

Diante desse cenário surgiu a motivação de se estudar o seguinte problema: Qual a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda em uma indústria de panificação? Com base nessa problemática, este artigo objetiva identificar a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda em uma indústria de panificação. A escolha do setor de panificação deu-se pelo expressivo crescimento que esse segmento vem imprimindo no país, mesmo em meio à ressecção e estagnação econômica.

A empresa objeto deste estudo está localizada em um bairro comercial, de fácil acesso e bastante movimentada, no município de Mossoró/RN. A escolha foi motivada pela facilidade acesso as informações para o atingimento dos objetivos propostos. Para alcançar o objetivo principal, foram traçados os seguintes objetivos específicos: i) identificar os custos unitários dos produtos; ii) demonstrar a formação do preço de venda; e, iii) analisar o preço de venda praticado. A pesquisa busca acrescentar conhecimentos referentes ao tema e contribuir para a área acadêmica, sendo útil para os usuários e interessados sobre a panificação e seus custos. Além de fornecer informações sobre custos em panificados, a pesquisa procura demonstrar a importância da relação entre os custos e o preço de venda.

A pesquisa divide-se em cinco seções. A primeira seção está constituída da introdução para o tema. Na segunda encontra-se todo o embasamento textual e conceitual para o desenvolvimento da pesquisa. A terceira seção é composta da metodologia e os procedimentos para desenvolvimento do estudo. Na quarta apresenta o tema escolhido e sua devida análise é discutida. Por último, a quinta seção esclarece as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A necessidade para que as organizações tivessem melhor controle dos valores utilizados na produção dos seus produtos e execução dos seus serviços, pode ser apontado como um dos principais motivadores para o surgimento da contabilidade de custos (MARTINS, 2008). Esse ramo da contabilidade atua com uma ferramenta norteia o processo de formação de preço, evitando gastos excessivos e subsidiando o processo de tomada de decisão.

Nos dias atuais a contabilidade de custos tem sua utilidade como instrumento gerencial do planejamento e do controle de uma organização, principalmente na tomada de decisão, tendo

a função de mensurar e relatar informações financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de insumos da empresa. Uma entidade que tem um bom controle de custos tem condições de acompanhar seu desempenho empresarial, podendo então relacionar os resultados obtidos como consequências de um bom gerenciamento de custos (LIMA, 2014).

Padoveze (2003) define a contabilidade de custos como o ramo da ciência contábil que atua na gestão econômica dos custos e dos preços de venda das mercadorias e serviços das empresas, dando suporte para que o preço de venda do produto ou serviço finalizado possa ser suficiente para cobrir os custos e despesas utilizadas na compra ou fabricação do produto ou serviço, e ainda ter lucratividade.

Na opinião de Jesus e Pinheiro (2013) a contabilidade de custos lida com o estudo dos gastos feitos para que se possa obter um produto ou um serviço para venda, e a partir do momento em que a empresa organiza seus custos, ela pode determinar o preço de venda da mercadoria ou serviço. Os gestores podem utilizar da contabilidade de custos como um dispositivo capaz de lhes dar informações importantes, as quais podem decidir o destino de toda a organização.

2.1.1 Classificação dos Custos

Neves (2013) classifica os custos em diretos e indiretos, onde o primeiro é caracterizado por ser apropriado diretamente ao produto fabricado, como por exemplo, a matéria prima ou a mão de obra direta, enquanto que, os indiretos dependem de rateios para serem apropriados aos produtos. Esses são custos como alugueis, energia elétrica ou depreciação de equipamentos. E ainda são classificados de acordo com os níveis de produção em fixos, variáveis, semivariáveis ou semifixos.

Os fixos são aqueles que os valores não se alteram independente do volume de produção, como exemplo o aluguel da fábrica. Os variáveis são os que apresentam alterações conforme a produção da empresa, como exemplo, a matéria prima consumida. Os semivariáveis são aqueles que variam de acordo com o nível de produção, porém ainda tem uma parcela fixa mesmo que nada produza, um exemplo disso é à conta de energia elétrica da fábrica, onde o fornecedor cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja consumido. E os semifixos são os “custos fixos”, que apresentam uma variação transitória em dado momento, tal como o reajuste de um aluguel, que é fixo, porém sofre uma alteração em decorrência desse reajuste.

2.1.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio são procedimentos indispensáveis para a produção de informações no processo decisório, mas para isso é necessário que cada organização conheça o método de custeio que melhor se adequa a sua necessidade.

Para Abbas, Gonçalves e Leocine (2012) os métodos de custeio têm utilidade para definir o valor do produto de custeio, diminuir os custos, aperfeiçoar os processos, evitar desperdícios, e decidir como melhor gerir a linha de produção de determinado produto. Entre os métodos mais utilizados estão o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o método das seções homogêneas (RKW).

De acordo com Wernke (2017) o custeio por absorção é o método mais apropriado para fins contábeis, aceito pela legislação, para poder avaliar realmente os custos dos produtos, pois é nesse método onde os produtos absorvem todos os custos do processo de fabricação, sejam eles fixos, variáveis, diretos ou indiretos.

No custeio variável somente os custos variáveis ou diretos são alocados, enquanto os indiretos são lançados como despesa no resultado do período, permitindo dessa forma, observar quais os custos variáveis dos produtos e o volume de unidades necessárias para que a empresa possa cobrir seus custos fixos e ainda ter lucro. Esse método de custeio, assim como as outras metodologias, tem suas vantagens e desvantagens.

Conforme Tavares et al. (2006), como vantagem ele permite a identificação dos produtos mais rentáveis à empresa. A desvantagem é que esse método não atende aos princípios contábeis aceitos e não é aceito pelas legislações fiscais, tornando-se assim inutilizável na contabilidade financeira, mas útil na análise gerencial da produção.

O custeio baseado em atividades ou *Activity Based Costing* (ABC), para Kliemann (2013), visa os processos das empresas, análise que não faz distinção entre custos diretos ou indiretos, mas sim ao gasto total das atividades responsáveis pelo consumo dos recursos, ou seja, o custeio não é realizado por produto e sim por atividade, identificando assim os causadores dos custos. O que importa no custeio por atividade é o custo da atividade, e os direcionadores de custos (*cost drivers*) evidenciarão a carga de custos que cada produto consumiu de cada atividade.

O RKW é uma sigla alemã que significa “Instituto Real Para Economia”. Em 1937 o Governo Alemão decretou que todas as empresas seriam obrigadas a padronizar os seus planos de contas e os métodos de alocação de custos para este método. Segundo Bornia (2010) a

principal característica deste método é que os custos são alocados em centros, que passam por bases de distribuições e depois passados para os produtos por unidades de trabalho.

Os métodos de custeios são complementares, pois, conforme Kliemann (2013), depois de feita uma análise é possível identificar quanto o mercado está disposto a pagar pelo produto ou pelo serviço. Caso o preço do produto esteja acima dos custos do produto, o mercado estaria pagando ineficiências do processo, todavia, se estiver abaixo da absorção seria ideal então se deve repensar o processo.

2.2 ANÁLISE DE CUSTOS PARA A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Bruni e Famá (2011) definem o preço como o valor recebido pela mercadoria ou serviço oferecido, e esse valor deve ser suficiente para cobrir os custos e despesas utilizados na fabricação do produto, e ainda auferir lucro para a empresa. Na concepção de Silva, Ferreira e Dutra (2016) a continuidade e a lucratividade de uma empresa são garantidas pelo controle de seus custos, pois a partir deles é que são calculados os preços de vendas de suas mercadorias, podendo assim auferir suas receitas.

Para Berto e Beulke (2013) a contabilidade de custos é uma ferramenta fundamental para se calcular o preço ou valor de um produto ou serviço, sem levar em consideração a competitividade, a globalização dos negócios e a conscientização do consumidor no mercado, este seria o único elemento que poderia definir o preço de um produto ou serviço.

Porém, o preço de venda de uma mercadoria não é definido somente a partir dos custos, ele decorre também por meio da oferta e procura, e por isso deve-se levar em consideração a concorrência (PADOVEZE, 2009). O cenário atual do mercado é caracterizado pela grande concorrência entre as empresas, causada por vários fatores que ocorrem dentro das organizações sendo assim surge à necessidade dessas empresas buscarem estratégias para se diferenciar da concorrência. Uma das estratégias que pode ser utilizada está relacionada com a política de formação de preços da organização.

Sendo assim, a formação de preço de venda dos produtos e serviços é uma atividade relevante dentro de uma organização, pois uma definição de preço formado erroneamente pode causar prejuízos à organização (BRUNI, 2006).

2.2.1 Formação do Mark Up para o preço venda

O Mark Up é um índice que se aplica ao custo de um bem ou serviço e posteriormente é formado o preço de venda. É obtido através de uma fórmula que utiliza, basicamente, três dados: os impostos sobre vendas, as despesas sobre vendas, em geral, e a margem de lucro desejada. Segundo Wernke (2008) o Mark Up tem por finalidade cobrir as tributações sobre vendas, custos indiretos de produção e margem de lucro. Existem dois tipos de Mark Up: o Mark Up divisor e o Mark Up multiplicador.

Para Niederle (2012), o Mark Up divisor é o resultado da divisão do custo da mercadoria pelo percentual encontrado do Mark Up divisor. Assim encontra-se o preço de venda. Já o Mark Up multiplicador, que utiliza os mesmos parâmetros que o Mark Up divisor, é o cálculo aonde multiplica-se o percentual do Mark Up multiplicador pelo custo da mercadoria para encontrar o preço de venda. O Mark Up multiplicador é uma ferramenta para calcular preço de venda rapidamente, a partir do custo por absorção de cada produto.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa é caracterizada, quanto aos objetivos, como descritiva. Vergara (2006), afirma que a pesquisa descritiva é a mais adequada quando se pretende expor as características de determinado fenômeno. Para Vieira (2002), este tipo de pesquisa busca descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se como documental e estudo de caso. A pesquisa documental, conforme Barbosa (2011) é o recolhimento de dados para a produção de conhecimento histórico-jornalístico. Os documentos analisados foram os registros da empresa com as informações de custos de seus produtos e os procedimentos utilizados pela produção na confecção dos produtos analisados como “recorte da pesquisa. O acesso a tais documentos ocorreu através do gerente-administrador da empresa.

Vergara (2006) relata que esses documentos representam o sistema e a estrutura da organização. Para Barros e Lehfeld (2007), é o estudo que coleta e registra informações sobre um ou mais casos, elaborando relatórios críticos e avaliados, suportando decisões sobre o objeto escolhido investigado. A pesquisa foi realizada em uma indústria de panificação localizada no município de Mossoró, na região Oeste do Rio Grande do Norte.

Em relação à natureza a pesquisa é do tipo qualitativa. Beuren (2004) afirma que a metodologia qualitativa descreve a complexidade de um problema e analisa a interação de certas variáveis.

A coleta de dados para a determinação dos custos foi realizada através da cronometragem de tempo, da observação dos processos e de entrevista semiestruturada. Conforme Roesch (2003) é nesse tipo de entrevista onde o entrevistado fala livremente, resultando em um acúmulo maior de informações.

A empresa é de médio porte e atua no mercado há mais de 19 anos, e atualmente conta com um quadro de 14 colaboradores. Foram realizadas duas entrevistas ao gerente-administrador, com duração média de 30 minutos, onde posteriormente foram transcritas para serem analisadas. A escolha do entrevistado deu-se em função de posição hierárquica e conhecimentos abrangentes do estudo da pesquisa.

No levantamento e mensuração dos custos são usadas operações matemáticas simples: soma, subtração, multiplicação, divisão e porcentagem dos custos aos produtos. Os dados sobre os custos foram organizados em planilhas eletrônicas, utilizando-se o programa Excel do pacote *Office da Microsoft*.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados e análises tomaram como referência o mix de cinco produtos (big brother, filhós, pão francês, pão italiano e pão de queijo) que serviram de base para o controle dos custos. Além do detalhamento dos seus processos de produção, são elencados os custos com matéria-prima, mão de obra, despesas e custos fixos.

Após encontrar os custos fixos, eles são rateados para encontrar os custos totais e em seguida os valores de *Mark Up* divisor e *Mark Up* multiplicador. Logo em seguida são encontrados os preços de vendas orientativo e os preços de vendas mínimos. E por fim, é feita uma comparação entre o preço de venda orientativo e o preço de venda atual praticado pela empresa.

4.1 RELAÇÃO DOS PRODUTOS E DEMANDA MENSAL

A seguir na Tabela 1 é apresentado os produtos que foram objeto do estudo e as suas respectivas demandas mensais.

Tabela 1 – Relação dos produtos e demanda mensal

Relação de produtos	Demanda Mensal
Big Brother	280
Filós	3000
Pão Italiano	260
Pão de queijo	200
Pão francês	21600

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme descrição acima é possível observar os produtos que foram utilizados para a coleta de dados da pesquisa e as demandas mensais, respectivamente. A escolha dos produtos relacionados tomou como referência a variável produção, pois de acordo com o gerente-administrativo esses são os cinco itens mais produzidos pelo estabelecimento.

4.2 CUSTOS DAS MATÉRIAS-PRIMAS DOS PRODUTOS

A seguir, na Tabela 2, descrevem-se todos os ingredientes que são utilizados nos produtos constantes na Tabela 1, com suas unidades de medidas e seus valores de mercado.

Tabela 2 – Ingredientes para as receitas

Ingredientes	Unidade	Valor
Açúcar	Kg	R\$ 1,90
Água	L	R\$ 0,05
Alho	Kg	R\$ 14,80
Batata Palha	Kg	R\$ 22,90
Biscomil	Kg	R\$ 2,40
Catupiry	Kg	R\$ 4,80
Cebola	Kg	R\$ 3,99
Farinha de trigo	Kg	R\$ 2,28
Fermento	Kg	R\$ 17,00
Frango	Kg	R\$ 19,80
Leite	L	R\$ 2,10
Leite de coco	L	R\$ 5,80
Margarina	Kg	R\$ 4,80
Melhorador	Kg	R\$ 17,00
Mussarela	Kg	R\$ 18,50
Óleo para panificação	L	R\$ 17,90
Orégano	Kg	R\$ 35,10
Ovo	Und	R\$ 0,37

Presunto	Kg	R\$ 11,40
Queijo ralado	Kg	R\$ 43,80
Sal	Kg	R\$ 0,74

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Com base nas informações acima, é importante destacar o preço de mercado de cada ingrediente da produção, pois qualquer alteração de valor afeta diretamente no custo unitário de cada produto, que por sua vez impacta a política de preços e a lucratividade.

4.3 CUSTOS FIXOS

Os custos fixos são os custos que independentemente do volume de produção, não sofrem alterações. Esses custos foram coletados através de entrevista com o gerente-administrativo, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Custos fixos mensais

Custos fixos mensais	R\$	%
Aluguel	R\$ 5.000,00	28,60%
Energia	R\$ 4.230,00	24,20%
Telefone	R\$ 160,00	0,92%
Água	R\$ 550,00	3,15%
Pró-Labore	R\$ 4.500,00	25,74%
Segurança	R\$ 2.700,00	15,45%
Material higiene e limpeza	R\$ 200,00	1,14%
Dedetização	R\$ 140,00	0,80%
TOTAL	R\$ 17.480,00	100,00%
Tempo dos colaboradores para produção	2400	-
Custo por hora	R\$ 7,28	-
Custo por minuto	R\$ 0,12	-

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Como é possível observar, foram compilados os custos fixos e a porcentagem que eles representam mensalmente para a empresa. Segundo Wernke (2008) esses custos permanecem os mesmos independentemente da variação da produção. Neste sentido, verifica-se que os custos fixos com aluguel e pró-labore são os maiores, ensejando, respectivamente, 28,60% e 25,74% dos custos fixos totais mensais. Somados, estes dois custos representam 54,30% dos custos fixos mensais, indicando a necessidade de serem revistos, sobretudo, o alto custo do aluguel.

4.4 CUSTOS COM MÃO DE OBRA DIRETA

Conforme Bruni e Famá (2011) a mão de obra direta são os esforços produtivos para a produção de bens comercializados. Há diferentes custos com mão de obra direta, seja na padaria ou confeitaria. Isso se dá, pelo fato de que há diferença no tempo utilizado nesses dois setores. A empresa objeto do estudo dispõe de um padeiro e um confeiteiro. Assim, cada produto deve somar apenas os custos de produção. A Tabela 4 mostra os custos com MOD do Padeiro.

Tabela 4 – Custos com MOD do Padeiro

Custos com MOD – Padeiro	
Salário Bruto	R\$ 1.605,82
Provisão de férias	R\$ 133,82
Provisão de 13º Salário	R\$ 133,82
1/3 férias	R\$ 535,27
SUBTOTAL	R\$ 2.408,73
Previsão (7%)	R\$ 168,61
FGTS	R\$ 128,47
TOTAL	R\$ 2.705,81
Tempo de trabalho mensal	240
Custo da hora	R\$ 11,27
Custo do minuto	R\$ 0,19

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na Tabela 4 foram relacionados os custos com mão de obra direta do padeiro, chegando à conclusão que a empresa tem, com o padeiro, um custo de R\$ 0,19 (dezenove centavos) por minuto.

Tabela 5 – Custos com MOD do Confeiteiro

Custos com MOD – Confeiteiro	
Salário Bruto	R\$ 1.575,34
Provisão de férias	R\$ 131,28
Provisão de 13º Salário	R\$ 131,28
1/3 férias	R\$ 525,11
SUBTOTAL	R\$ 2.363,01
Previsão (7%)	R\$ 165,41
FGTS	R\$ 126,03
TOTAL	R\$ 2.654,45
Tempo de trabalho mensal	240
Custo da hora	R\$ 11,06
Custo do minuto	R\$ 0,18

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na Tabela 5 foram elencados os custos com mão de obra direta do confeitiro. Na Tabela 4 e na Tabela 5, os valores dos custos da mão de obra não são apenas os salários pagos, mas também outros custos que geralmente não aparecem na folha de pagamento, tais como, as apropriações de férias, apropriações de 13º salário, o adicional de 1/3 de férias. Ainda é realizada a previsão de 7% que é uma segurança para um possível processo rescisório com multa indenizatória, além do FGTS na faixa de 8%. A contribuição para o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social não foi adicionada, pois a empresa objeto do estudo é enquadrada no regime tributário Simples Nacional.

Sendo assim, percebe-se que o custo do minuto do confeitiro é de R\$ 0,18 (dezoito centavos). De acordo com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Alimentação de Mossoró/RN, em 2019, esses valores estão em conformidade com o estipulado pelo próprio sindicato da categoria.

4.5 CUSTOS COM MATÉRIA PRIMA E MÃO DE OBRA DIRETA

Os custos com matéria prima e mão de obra direta dos produtos fabricados tanto pelo padeiro quanto pelo confeitiro, foram analisados minuciosamente através de informações extraídas de notas fiscais e processados em planilhas eletrônicas.

4.5.1 Custos com Matéria-Prima e MOD do Big Brother

A seguir, na Tabela 6, são apresentados os custos com matéria prima e Mao de Obra Direta (MOD) do salgado “Big Brother”.

Tabela 6 – Custos com Matéria-Prima e MOD (Big Brother)

BIG BROTHER				
Custo com MP				
Ingredientes	Undidade de Medida	Quantidade	Custo	Total
Açúcar	Kg	0,165	R\$ 1,90	R\$ 0,31
Água	L	1,500	R\$ 0,05	R\$ 0,08
Alho	Kg	0,120	R\$ 14,80	R\$ 1,78
Batata Palha	Kg	0,100	R\$ 22,90	R\$ 2,29
Catupiry	Kg	0,700	R\$ 4,80	R\$ 3,36
Cebola	Kg	0,125	R\$ 3,99	R\$ 0,50
Farinha de trigo	Kg	1,650	R\$ 2,28	R\$ 3,76
Fermento	Kg	0,003	R\$ 17,00	R\$ 0,06
Frango	Kg	1,000	R\$ 19,80	R\$ 19,80

Margarina	Kg	0,750	R\$ 4,80	R\$ 3,60
Ovo	Und	10	R\$ 0,37	R\$ 3,70
Sal	Kg	0,033	R\$ 0,74	R\$ 0,02
Total da Receita				R\$ 39,26
Rendimento (Und)				34
Custo por Unidade				R\$ 1,15
Custo com MOD				
Setores	Tempo (min)		Custo/Min	Total
Batedeira	5		R\$ 0,18	R\$ 0,92
Cilindro	6		R\$ 0,18	R\$ 1,11
Cortar/Modelar	5		R\$ 0,18	R\$ 0,92
Forno	25		R\$ 0,18	R\$ 4,61
Refrigeração	300		R\$ 0,18	R\$ 55,30
Total	341			R\$ 62,86
Rendimento (Und)				34
Custo por Unidade				R\$ 1,85

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Esse salgado é o que mais possui demanda na empresa, por isso foi o primeiro salgado a ser analisado. A receita tem um custo de R\$ 39,26 (trinta e nove reais e vinte e seis centavos) para a empresa e rende 34 unidades, assim é possível encontrar um custo de R\$ 1,15 (um real e quinze centavos) por salgado considerando a matéria-prima. Já com a MOD há um custo total de R\$ 62,86 (sessenta e dois reais e oitenta e seis centavos) e um custo unitário de R\$ 1,85 (um real e oitenta e cinco centavos) pela utilização dos serviços do confeitoiro.

4.5.2 Custos com Matéria Prima e MOD do Pão Italiano

A seguir, na Tabela 7, são apresentados os custos com matéria prima e Mão de Obra Direta (MOD) do salgado “Pão Italiano”.

Tabela 7 - Custos com Matéria-Prima e MOD (Pão Italiano)

PÃO ITALIANO				
Custo com MP				
Ingredientes	Und	Quant.	Custo	Total
Açúcar	Kg	0,165	R\$ 1,90	R\$ 0,31
Água	L	1,500	R\$ 0,05	R\$ 0,08
Catupiry	Kg	0,200	R\$ 4,80	R\$ 0,96
Farinha de trigo	Kg	1,650	R\$ 2,28	R\$ 3,76
Fermento	Kg	0,003	R\$ 17,00	R\$ 0,06
Margarina	Kg	0,750	R\$ 4,80	R\$ 3,60
Muçarela	Kg	0,200	R\$ 18,50	R\$ 3,70
Orégano	Kg	0,005	R\$ 35,10	R\$ 0,18

Ovo	Und	10	R\$ 0,37	R\$ 3,70
Presunto	Kg	0,540	R\$ 11,40	R\$ 6,16
Sal	Kg	0,033	R\$ 0,74	R\$ 0,02
Total da Receita				R\$ 22,52
Rendimento (Und)				36
Custo por Unidade				R\$ 0,63
Custo com MOD				
Setores	Tempo (min)	Custo/Min	Total	
Batedeira	5	R\$ 0,18	R\$ 0,92	
Cilindro	6	R\$ 0,18	R\$ 1,11	
Cortar/Modelar	5	R\$ 0,18	R\$ 0,92	
Forno	28	R\$ 0,18	R\$ 5,16	
Refrigeração	300	R\$ 0,18	R\$ 55,30	
Total	344		R\$ 63,41	
Rendimento (Und)				36
Custo por Unidade				R\$ 1,76

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A receita tem um custo de R\$ 22,52 (vinte e dois reais e cinquenta e dois centavos) para a empresa e rende 36 unidades, com um custo em matéria prima de R\$ 0,63 (sessenta e três centavos) por salgado. Já com a MOD há um custo total de R\$ 63,41 (sessenta e três reais e quarenta e um centavos) e um custo unitário de R\$ 1,76 (um real e setenta e seis centavos) pela utilização dos serviços do confeitiro.

4.5.3 Custos com Matéria Prima e MOD do Pão de Queijo

Na Tabela 8, é apresentada a composição de custos com matéria prima e Mão de Obra Direta (MOD) do pão de queijo.

Tabela 8 - Custos com Matéria-Prima e MOD (Pão de Queijo)

PÃO DE QUEIJO				
Custo com MP				
Ingredientes	Und	Quant.	Custo	Total
Açúcar	Kg	0,225	R\$ 1,90	R\$ 0,43
Água	L	0,135	R\$ 0,05	R\$ 0,01
Farinha de trigo	Kg	2,25	R\$ 2,28	R\$ 5,13
Fermento	Kg	0,018	R\$ 17,00	R\$ 0,31
Margarina	Kg	0,3375	R\$ 4,80	R\$ 1,62
Ovo	Und	4,5	R\$ 0,37	R\$ 1,67
Queijo Ralado	Kg	0,030	R\$ 43,80	R\$ 1,31
Sal	Kg	0,045	R\$ 0,74	R\$ 0,03

Total da Receita	R\$ 10,50		
Rendimento (Und)	30		
Custo por Unidade	R\$ 0,35		
Custo com MOD			
Setores	Tempo (min)	Custo/Min	Total
Cilindro	5	R\$ 0,19	R\$ 0,94
Cortar/Modelar	5	R\$ 0,19	R\$ 0,94
Batedeira	10	R\$ 0,19	R\$ 1,88
Forno	20	R\$ 0,19	R\$ 3,76
Total	40		R\$ 7,52
Rendimento (Und)	30		
Custo por Unidade	R\$ 0,25		

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A receita tem um custo de R\$ 10,50 (dez reais e cinquenta centavos) e rende 30 unidades. Levando-se em consideração essas informações, é possível encontrar um custo com matéria prima de R\$ 0,34 (trinta e quatro centavos) por cada pão de queijo produzido. Já com a MOD há um custo total de R\$ 7,52 (sete reais e cinquenta e dois centavos) e um custo unitário de R\$ 0,25 (vinte e cinco centavos) pela utilização dos serviços do confeitoiro.

4.5.3 Custos com Matéria Prima e MOD do Pão Francês

A Tabela 9 evidencia todos os custos com a matéria prima do pão francês, além da Mão de Obra Direta (MOD) utilizada na sua produção.

Tabela 9 - Custos com Matéria-Prima e MOD – Pão Francês

PÃO FRANCÊS				
Custo com MP				
Ingredientes	Und	Quant.	Custo	Total
Açúcar	Kg	0,100	R\$ 1,90	R\$ 0,19
Água	L	5,500	R\$ 0,05	R\$ 0,28
Farinha de trigo	Kg	10,000	R\$ 2,28	R\$ 22,80
Fermento	Kg	0,030	R\$ 17,00	R\$ 0,51
Melhorador	Kg	0,050	R\$ 17,00	R\$ 0,85
Óleo para panificação	L	0,200	R\$ 17,90	R\$ 3,58
Sal	L	0,200	R\$ 0,74	R\$ 0,15
Total da Receita				R\$ 28,35
Rendimento (Und)				300
Custo por Unidade				R\$ 0,09
Custo com MOD				
Setores	Tempo (min)	Custo/Min	Total	

Cilindro	10	R\$ 0,19	R\$ 1,88
Cortar/Modelar	5	R\$ 0,19	R\$ 0,94
Batedeira	10	R\$ 0,19	R\$ 1,88
Forno	25	R\$ 0,19	R\$ 4,70
Total	50		R\$ 9,40
Rendimento (Und)			300
Custo por Unidade			R\$ 0,03

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A receita deste item tem um custo de R\$ 28,35 (vinte e oito reais e trinta e cinco centavos) e rende 300 unidades. O custo com a matéria prima por produto é de R\$ 0,09 (nove centavos) e com a MOD – serviços do padeiro - há um custo total de R\$ 9,40 (nove reais e quarenta centavos) que representa R\$ 0,03 (três centavos) por unidade produzida.

4.5.4 Custos com Matéria Prima e MOD do Filhós

A seguir, na Tabela 10, são apresentados os custos com matéria prima e Mão de Obra Direta (MOD) do “filhós”, uma massa com cobertura de açúcar.

Tabela 10 - Custos com Matéria Prima e MOD (Filhós)

FILHÓS				
Custo com MP				
Ingredientes	Und	Quant.	Custo	Total
Açúcar	Kg	0,180	R\$ 1,90	R\$ 0,34
Farinha de trigo	Kg	1,800	R\$ 2,28	R\$ 4,10
Fermento	Kg	0,005	R\$ 17,00	R\$ 0,09
Leite	L	0,450	R\$ 2,10	R\$ 0,95
Margarina	Kg	0,180	R\$ 4,80	R\$ 0,86
Melhorador	Kg	0,005	R\$ 17,00	R\$ 0,09
Ovo	Und	6	R\$ 0,37	R\$ 2,22
Sal	Kg	0,030	R\$ 0,74	R\$ 0,02
Total da Receita				R\$ 8,67
Rendimento (Und)				60
Custo por Unidade				R\$ 0,14
Custo com MOD				
Setores	Tempo (min)	Custo/Min	Total	
Cilindro	10	R\$ 0,19	R\$ 1,88	

Cortar/Modelar	5	R\$ 0,19	R\$ 0,94
Batedeira	10	R\$ 0,19	R\$ 1,88
Forno	25	R\$ 0,19	R\$ 4,70
Total	50		R\$ 9,40
Rendimento (Und)			60
Custo por Unidade			R\$ 0,16

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A receita dessa massa tem um custo de R\$ 8,67 (oito reais e sessenta e sete centavos) e rende 60 unidades. A compilação e apuração dos custos, mostrou um custo com matéria prima de R\$ 0,14 (quatorze centavos) por cada filhós produzido. Já com a MOD há um custo total de R\$ 9,40 (nove reais e quarenta centavos) e um custo unitário de R\$ 0,16 (dezesesseis centavos) pela utilização dos serviços do padeiro.

4.6 MENSURAÇÃO DO CUSTO TOTAL

Como o próprio nome sugere os custos totais representam a soma de todos os custos envolvidos na produção, ou seja, os custos fixos e os variáveis. A seguir apresentam-se as informações sobre o rateio dos custos indiretos aos produtos. Os custos indiretos foram separados como fixos.

Tabela 11 – Custo Fixo Total

Rateio dos CIF						
Produtos	Tempo total	Tempo/Und	CIF/min	CIF/Und	Produção	CF Total
Big Brother	341	10,03	R\$ 0,12	R\$ 1,20	280	R\$ 336,99
Pão Italiano	344	9,56	R\$ 0,12	R\$ 1,15	260	R\$ 298,13
Pão Francês	50	0,17	R\$ 0,12	R\$ 0,02	21600	R\$ 432,00
Pão de queijo	40	1,33	R\$ 0,12	R\$ 0,16	200	R\$ 32,00
Filhós	50	0,83	R\$ 0,12	R\$ 0,10	3000	R\$ 300,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na Tabela 11 foi elencado o tempo total gasto na produção e o tempo unitário de cada produto. Logo após, encontra-se o custo fixo indireto, calculado anteriormente de acordo com a Tabela 3 – Custos fixos mensais. Através desses dados, é possível verificar o custo fixo unitário e logo em seguida o custo fixo total.

Tabela 12 – Apuração do Custo Total pelo Custeio de Absorção

CT por Absorção				
Produtos	MP	MOD	CIF	Custo Total
Big Brother	R\$ 1,15	R\$ 1,85	R\$ 1,20	R\$ 4,21
Pão Italiano	R\$ 0,63	R\$ 1,76	R\$ 1,15	R\$ 3,53
Pão Francês	R\$ 0,09	R\$ 0,03	R\$ 0,02	R\$ 0,15
Pão de queijo	R\$ 0,35	R\$ 0,25	R\$ 0,16	R\$ 0,76
Filhós	R\$ 0,14	R\$ 0,16	R\$ 0,10	R\$ 0,40

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na Tabela 12 foi calculado o custo total dos produtos através do método de custeio por absorção. Foram utilizados os custos com MP, MOD, CIF até encontrar o custo total para cobrir os custos com os produtos (ponto de equilíbrio). Essas informações servirão de base para o cálculo e formação do preço de venda. O pão francês, por exemplo, possui um custo com MP de R\$ 0,09, MOD de R\$ 0,03 e CIF de R\$ 0,02, totalizando um custo total de R\$ 0,15.

Tabela 13 – Mark Up Divisor e Multiplicador

Mark Up Divisor e Multiplicador						
Produtos	Despesas (%)	Impostos (%)	Margem de Lucro (%)	Total (%)	Mark Up Divisor	Mark Up Multiplicador
Big Brother	8,40	18	10	36,40	R\$ 0,6360	R\$ 1,57
Pão Italiano	8,40	18	9	35,40	R\$ 0,6460	R\$ 1,55
Pão Francês	8,40	18	10	36,40	R\$ 0,6360	R\$ 1,57
Pão de queijo	8,40	18	6	32,40	R\$ 0,6760	R\$ 1,48
Filhós	8,40	18	6	32,40	R\$ 0,6760	R\$ 1,48

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Tabela 13 demonstra os percentuais que representam as despesas, os impostos e a margem de lucro que se pretende alcançar nos produtos. Assim, foram calculados o Mark Up Divisor e o Mark Up Multiplicador, que servirão de base para a formação do preço de venda orientativo e o preço de venda mínimo.

Wernke (2008) afirma que o Mark Up tem por finalidade cobrir tributos, despesas sobre vendas e despesas administrativas. Esses dados são essenciais para um bom gerenciamento de custos, pois a partir deles a empresa pode gerir desde a sua margem de lucro até o preço final e nortear a lucratividade desejada.

Tabela 14 – Preço de Venda Orientativo por Custeio de Absorção

PV Orientativo por Absorção			
Produtos	CT	Mark Up	PV Orientativo
Big Brother	R\$ 4,21	R\$ 1,57	R\$ 6,61
Pão Italiano	R\$ 3,53	R\$ 1,55	R\$ 5,47
Pão Francês	R\$ 0,15	R\$ 1,57	R\$ 0,23
Pão de queijo	R\$ 0,76	R\$ 1,48	R\$ 1,13
Filhós	R\$ 0,40	R\$ 1,48	R\$ 0,59

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A tabela acima demonstra o preço de venda orientativo, ou seja, o preço que se espera vender seus produtos para obtenção de lucro. O preço final é calculado pelo custeio por absorção, onde os custos totais, já encontrados na Tabela 12, são multiplicados pelo *Mark Up* Multiplicador, encontrados na Tabela.

Tabela 15 – Preço de Venda Mínimo pelo Custeio por Absorção

PV Mínimo por Absorção			
Produtos	CT	Mark Up	PV Mínimo
Big Brother	R\$ 4,21	R\$ 0,64	R\$ 2,68
Pão Italiano	R\$ 3,53	R\$ 0,64	R\$ 2,25
Pão Francês	R\$ 0,15	R\$ 0,64	R\$ 0,09
Pão de queijo	R\$ 0,76	R\$ 0,64	R\$ 0,48
Filhós	R\$ 0,40	R\$ 0,64	R\$ 0,26

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Tabela 15 demonstra uma das mais importantes informações para a empresa que é o preço de venda mínimo. É com esse preço que a empresa saberá o ponto de equilíbrio para a obtenção do lucro. Essa Tabela também pode ser utilizada para quando a empresa quiser praticar algum desconto e saber até que ponto não começará a ter prejuízos. O filhós, por exemplo, pode ser vendido no mínimo, por R\$ 0,26 a unidade, enquanto que o salgado Big Brother poderá ser vendido no mínimo por R\$ 2,68 cada unidade.

Tabela 16 – Comparação entre os PV Orientativo e PV Mínimo

PV Orientativo x PV Atual			
Produtos	PV Orientativo	PV Atual	Diferença
Big Brother	R\$ 6,61	R\$ 3,50	-R\$ 3,11
Pão Italiano	R\$ 5,47	R\$ 3,50	-R\$ 1,97

Pão Francês	R\$ 0,23	R\$ 0,33	R\$ 0,10
Pão de queijo	R\$ 1,13	R\$ 0,50	-R\$ 0,63
Filhós	R\$ 0,59	R\$ 0,50	-R\$ 0,09

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Tabela 16 demonstra a diferença entre o preço orientativo, o qual está incluso a margem de lucro esperado, e o preço de venda praticado pela empresa. Nota-se que apenas o pão francês está com o preço de venda praticado acima do preço orientativo. Isso demonstra que a empresa está obtendo um lucro maior pela venda deste produto.

Porém, em relação aos outros produtos, todos estão com o preço de venda praticado abaixo do preço de venda orientativo. Esse dado não significa que a empresa está tendo prejuízo, pois comparado ao preço de venda mínimo, todos os produtos estão sendo vendidos acima de seus respectivos valores mínimos. Destarte, esse dado demonstra que a empresa não está obtendo a margem de lucro desejada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo se propôs a contabilidade verificar as contribuições da contabilidade de custos e aplicá-la em uma indústria de panificação, para estudar os produtos e a formação dos seus preços de vendas. O objetivo geral desta pesquisa foi alcançado, demonstrando o papel da contabilidade de custos na formação do preço de venda, desde a mensuração do custo unitário de um produto até o preço mínimo e o ideal de venda.

O estudo elaborou planilhas eletrônicas que foram essenciais para a análise gerencial da empresa. O gestor poderá utilizá-las para saber qual produto está com o preço desejado, dando um maior lucro ou se algum produto está dando prejuízo. A simples atualização dos custos unitários dos produtos já se torna suficiente para obter tais resultados. Conclui-se que todos os produtos estão com os preços acima dos preços mínimos, porém apenas um está com o preço acima do preço orientativo, gerando mais lucro que os demais.

Por fim, a pesquisa não caracteriza a totalidade da realidade na gestão de custos de uma empresa de panificação. Esse estudo teve seu foco na gestão na formação do preço de venda e abordou alguns 'recortes' desse ramo da contabilidade para alcançar seus objetivos. Dessa forma, sugere-se para novas e futuras pesquisas, o estudo da gestão de custos na formação do preço de venda abordando outros produtos de panificação, outro método de custeio, ou outros parâmetros, como o preço de mercado.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações** apresentadas pela literatura. ConTexto, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA - ABIP: **Tendências de mercado e indicadores (2018)**. Disponível em: <https://www.abip.org.br/site/tendencias-de-mercado-e-indicadores-2018/>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BARBOSA, Marialva; MORAIS, Osvando José de. **Quem tem medo da pesquisa empírica?** 1. ed. São Paulo: Intercom, 2011, p. 305-321.

BERTO, Dalvio Jose; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3. ed. Editora Saraiva, 2013.
BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros com aplicações na calculadora HP 12c e Excel**. São Paulo: Atlas, 2006

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004

_____. **Gestão de custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CARARETO, Edson Soares et al. Gestão estratégica de custos. Custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**. Anápolis (GO), Vol. 2, nº 2, JUL/DEZ 2006.

EMPRESOMETRO; Disponível em: <https://www.empresometro.com.br/Home/Estatisticas>. Acesso em: 10 nov. 2018.

INSTITUTO TECNOLÓGICO DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA - ITPC; **Projeção de desempenho das panificadoras e confeitarias brasileiras em 2017**. Disponível em: <http://institutoitpc.org.br/indicadores-do-setor>. Acesso em: 10 nov. 2018.

JESUS, Tamires Fernanda Costa de; PINHEIRO, Tiago. SILVA, Irene Caires da. A importância da gestão de custos na elaboração do preço de venda. **Anais do Encontro de Ensino, Pesquisa e Extensão, Presidente Prudente, 21 a 24 de outubro, 2013**.

KLIEMANN, Francisco Jose et al. **Um sistema de custeio para apoio à precificação em uma empresa de transporte rodoviário internacional**. Porto Alegre: Engenharia de Produção, UFRGS, 2013.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Eugenize Bezerra. **Contabilidade de custos**. 2014 pg. 3. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELO, Kamila; PRIETO, Marina. **A gestão de custos em micros e pequenas empresas – MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia**. III CSEAR – Conferência Interamericana de Contabilidade Socioambiental – América do Sul. UFPA - Belém – Para – Brasil, Jun/2013.

NEVES, Paulo Viceconti Silverio. **Contabilidade De Custos um enfoque direto e objetivo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NIEDERLE, Fernando. **Sistema de custos e análise de preços na Padaria Bom Gosto**. 2012. 112 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PASSOS, Juarez Matias dos. **Custos e formação do preço de venda: um estudo de caso em uma padaria**. Universidade Federal de Santa Catarina, 1998. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/109154/CCN0307-M.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 mar. 2019.

RONCATO, Aline de Geroni. **Determinação de custos de produção em uma indústria panificadora**. UFRGS, 2014.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guias para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de casos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Daiane Dias da; FERREIRA Patrícia Dias; DUTRA, Catherine Chiappin. **Gestão de custos para formação do preço de venda de uma costureira autônoma fabricante de uniforme escolar localizada na cidade de Caxias do sul**. **Anais do Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG**, 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Método de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Gestão de Custos: Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008